

# DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO ECONÔMICO: PERCEPÇÃO DO COMANDO DA AERONÁUTICA DO BRASIL

*Economic income statement: perception of aeronautical command of Brazil*

*Demostración de resultado económico: percepción del comando de la aeronáutica de Brasil*

## RESUMO

No ano de 2010, uma alteração no quadro normativo brasileiro introduziu a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) para o setor público, que busca comparar custos internos de produção com valores de mercado, segundo o conceito de custo de oportunidade. Este estudo procura analisar as possíveis respostas estratégicas dos gestores, buscando perceber se a cultura contábil existente no País permite a aceitação do novo instrumento. Por meio das percepções dos agentes públicos do Comando da Aeronáutica (Comaer), no Brasil, conclui-se que a resposta estratégica dos entrevistados tende para a atitude de aceitação da nova rotina, demonstrando traços de menor conservadorismo e maior interesse pela evidenciação de resultados.

**PALAVRAS-CHAVE** | Aeronáutica, contabilidade pública, custo de oportunidade, resultado econômico, subsistência.

## ABSTRACT

In 2010, a change in the Brazilian accounting regulatory framework introduced the Demonstração do Resultado Econômico (DRE) [Economic Income Statement] for the public sector, which seeks to compare the internal costs of production to market values, according to the concept of opportunity cost. This study aims to analyse the possible strategic responses of managers and tries to understand if the existing accounting culture in Brazil facilitates the introduction of the new statement. By means of perceptions of officials of the Aeronautical Command (Comaer), in Brazil, it is possible to conclude that the strategic response of respondents is closer to acceptance of the new routine, showing traces of less conservatism and greater interest for displaying results.

**KEYWORDS** | Aeronautical, public accounting, opportunity costs, economic results, subsistence.

## RESUMEN

En el año 2010, una modificación del cuadro normativo brasileño introdujo la Demostración del Resultado Económico (DRE) para el sector público, que busca comparar los costos internos de producción con los valores del mercado, según el concepto de costo de oportunidad. Este estudio tiene como objetivo analizar las posibles respuestas estratégicas de los gestores, con el fin de percibir si la cultura contable existente en el país permite la aceptación del nuevo instrumento. Por medio de las percepciones de los agentes públicos del Comando da Aeronáutica (Comaer), en Brasil, se concluyó que la respuesta estratégica de los entrevistados tiende a aceptar la nueva rutina, mostrando rasgos de menos conservadurismo y más interés por la manifestación de resultados.

**PALABRAS CLAVE** | Aeronáutica, contabilidad pública, costo de oportunidad, resultado económico, subsistencia.

**DELFINA ROSA DA ROCHA GOMES**

[dgomes@eeg.uminho.pt](mailto:dgomes@eeg.uminho.pt)

Professora da Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho – Braga, Portugal

**GIOVANNI MAGLIANO JÚNIOR**

[gmaglianojunior@gmail.com](mailto:gmaglianojunior@gmail.com)

Adjunto à Divisão de Contabilidade Gerencial da Secretaria de Economia e Finanças do Comando da Aeronáutica – Brasília – DF, Brasil

## INTRODUÇÃO

No Brasil, o sistema contábil do setor público sofreu modificações ao longo do tempo e passa, atualmente, por relevantes alterações decorrentes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. O foco na transparência dos processos ao cidadão apresenta-se claro no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no qual se destaca que a evidenciação de resultados decorre da crescente exigência popular. Novos diplomas legais surgem para estimular o controle social e promover a *accountability* (Haque, 2000), sobressaindo-se, em 2010, a inclusão de um novo demonstrativo aos anexos da Lei n. 4.320 (1964): a Demonstração do Resultado Econômico (DRE). A DRE surgiu com a Portaria STN n. 665 (2010), e, recentemente, a Resolução CFC n. 1.437 (2013) a incluiu nas alterações à NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

A DRE caracteriza-se como uma técnica contábil capaz de medir a eficiência por meio da relação entre custo de oportunidade, receita econômica e gastos incorridos na execução do serviço público. Segundo Slomski, Camargo, Amaral Filho e Slomski (2010), o novo demonstrativo não pretende questionar a permanência do setor público na execução de suas atividades, mas evidenciar o desempenho de suas ações, permitindo a correção de desvios que estejam onerando os custos do processo de execução.

O objetivo deste trabalho é conhecer a percepção de gestores do Comaer quanto à adequabilidade dos demonstrativos contábeis em uso e quanto à aplicabilidade de um novo modelo proposto, em especial a DRE, facultativa em 2012, durante o período de estudo. Para tal, desenvolveu-se um estudo quantitativo, procurando verificar o comportamento dos agentes no atual cenário de mudanças contabilísticas. O estudo analisa as respostas estratégicas dos gestores (Oliver, 1991), buscando identificar atitudes de aceitação ou de rejeição diante das novas práticas contábeis. A teoria que trata dos aspectos culturais (Gray, 1988) é também utilizada para verificar os traços de conservadorismo e de sigilo dos agentes entrevistados. A coleta de dados quantitativos realizou-se por questionário eletrônico. O universo de pesquisa é composto por oficiais intendentess do Comaer, distribuídos por diversas regiões do Brasil. A amostra é composta pelos oficiais que possuem experiência gerencial em atividades ligadas ao setor de alimentação no próprio Comaer.

Este trabalho apresenta a seguinte estrutura: a primeira seção traz os movimentos de reforma pública no Brasil. A segunda seção apresenta o quadro teórico do estudo, descrevendo a perspectiva cultural e o quadro das respostas estratégicas dos agentes. Segue-se a descrição do método de investigação.

A quarta seção contém a análise estatística de dados. Segue-se a conclusão.

## MOVIMENTOS DE REFORMA PÚBLICA NO BRASIL

As reformas administrativas podem ser apontadas como fator de incentivo às mudanças do setor contábil (Brignall & Modell, 2000; Chan, 2003; Hood, 1995; Humphrey, Miller, & Scapens, 1993; Lapsley & Pallot, 2000; Potter, 2002). Conhecer as reformas administrativas do setor público brasileiro, ocorridas sob a influência do movimento de *New Public Management* (NPM), ajudará a compreender as bases existentes para a modernização de sua contabilidade.

### As reformas administrativas do setor público brasileiro

Quanto às mudanças organizacionais associadas a NPM, Hood (1995, p. 96) relacionou sete características principais: 1) maior descentralização das organizações públicas; 2) ênfase na utilização de contratos no setor privado, explorando a concorrência como forma de reduzir custos; 3) maior utilização pelo setor público de práticas de gestão do setor privado empresarial, incluindo técnicas contábeis; 4) maior ênfase na disciplina de utilização dos recursos e na busca de formas menos onerosas para prestar serviços públicos; 5) evolução para controle das organizações públicas por gerentes dotados de poder discricionário, contrariando o estilo tradicional limitado por rígidas regras de gestão; 6) esforços para verificação e medição de desempenho dos serviços prestados pelas organizações do setor público; e 7) tentativas de controlar as organizações públicas em função dos resultados, particularmente em termos de remuneração baseada em desempenho no trabalho.

Bresser-Pereira (1998) argumenta que, apesar de a modernização administrativa receber ênfase em todos os programas de governo, apenas duas grandes reformas ocorreram no Brasil desde o último século. A primeira delas, a partir da década de 1930, correspondeu ao início do processo de substituição da Administração Pública Patrimonialista pela burocrática (Bresser-Pereira, 1998; Costa, 2008). A segunda, na década de 1990, correspondeu à Administração Pública Gerencial, iniciada pelo Plano Diretor da Reforma do Estado (Bresser-Pereira, 1998). Entre as iniciativas de reforma do Estado, merecem destaque, no âmbito contábil, a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e a implementação do Sistema Integrado de Adminis-

tração Financeira do Governo Federal (Siafi), importante ferramenta de controle das finanças públicas no Brasil (Valente & Dumont, 2003).

A Administração Pública brasileira evoluiu à medida que o País se transformou em termos econômicos, tecnológicos, sociais e políticos (Costa, 2008), seguindo uma linha incremental de modernização (Nobrega, 2005), a exemplo da periodização e progressividade na adoção dos princípios de NPM por outros países (Hood, 1995). A redução de despesas públicas ganhou prioridade no Brasil (Alonso, 1999, p. 37), e coube à STN a tarefa de manter um sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

De modo geral, a partir do movimento de NPM, a gestão pública empregou maior esforço na melhoria do desempenho de suas ações (Bonacim & Araujo, 2009; Bresser-Pereira, 1998; Cheung, 1997). A crescente necessidade de informações sobre a ação do Estado, decorrente da ênfase em resultados, gerou mudanças nos padrões contábeis do setor público (Hood, 1995).

## Mudanças na contabilidade pública do Brasil

Ao atingir um cenário interno de estabilidade econômica, de controle da inflação, de registro informatizado dos gastos públicos e, principalmente, de elevado controle orçamentário (Nobrega, 2005; Silva et al., 2007), as autoridades brasileiras identificaram o processo de harmonização internacional como a oportunidade para reformular conceitos e procedimentos contábeis.

O plano jurídico brasileiro providenciou a base para a efetivação do processo de convergência contábil (Beuren & Klann, 2010). Na esfera pública, a Portaria STN n. 184 (2008) dispôs sobre os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de modo a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O processo legal de harmonização da contabilidade pública é conduzido por normas editadas pelo CFC, desde o ano de 2008, denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Conforme o CFC, as normas estabelecem preceitos de conduta profissional, padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional. Segundo Dias, Gondrige, Clemente, Espejo e Voese (2009), o CFC, por meio do processo de harmonização contábil, iniciou o movimento prático que redireciona a Administração Pública brasileira à gestão por resultados.

Em nível internacional, o setor público tem sido impedido a medir o próprio desempenho (Nicholson-Crotty, Theobald, & Nicholson-Crotty, 2006) e a aperfeiçoar sua contabilidade de custos, devido à crescente escassez de recursos (Chan,

2003). No Brasil, há previsão legal para a contabilização de custos na esfera pública desde a Lei n. 4.320 (1964). O Decreto-Lei n. 200/1967, reconhecido como importante base à reforma administrativa do setor público brasileiro (Bresser-Pereira, 1997; Costa, 2008), reforçou a necessidade de ampla apuração de custos. A elevada taxa de inflação das décadas seguintes, a exclusiva concentração dos controles sobre o orçamento e a inexistência da prática de depreciação de bens dificultaram o desenvolvimento da apuração de custos nos diversos processos produtivos do setor público brasileiro (Silva et al., 2007). A Comissão Interministerial de Custos (Portaria Interministerial n. 945, 2005) registrou que a contabilidade pública brasileira, em sua generalidade, não possui uma cultura de contabilizar custos de suas atividades e produtos, excetuando o pioneirismo de alguns órgãos, a exemplo do Comaer.

Historicamente, os demonstrativos contábeis padronizados pelos normativos legais brasileiros careciam de modelos que evidenciassem os custos praticados pelo setor público (Alonso, 1999; Silva et al., 2007). No ano de 2008, o CFC introduziu um novo demonstrativo ao quadro normativo, a DRE, exigindo grande interligação com o sistema de custos (Silva, 2011). O novo demonstrativo trata do valor econômico gerado pela ação pública (Luque, Cruz, Amaral, Bender, & Santos, 2008), introduzindo o conceito de custo de oportunidade, que surge para fornecer elementos os quais permitam avaliar a tomada de decisões e os resultados alcançados (Mauss & Souza, 2008), tal como se analisa na seção seguinte.

## Custo de oportunidade, receita econômica e resultado econômico

O custo de oportunidade surge quando o agente necessita decidir entre diversos cursos de ação, suportando os custos da melhor alternativa desprezada (Becker, Ronen, & Sorter, 1974; Jones, 2006; Stanton & Stanton, 1998; Victoravich, 2010).

Vários trabalhos destacam a importância do custo de oportunidade em um processo de decisão, medindo o valor da escolha de um curso de ação (Chatterjee, Payette, Demas, & Finlayson, 2009; Friedman & Neumann, 1980; Garrison, Noreen, & Brewer, 2006; Hopwood, 2009; Jones, 2006; Stern, 2010; Vera-Muñoz, 1998; Victoravich, 2010). Nas mais diversas abordagens, os economistas são unânimes em considerar o custo de oportunidade uma ferramenta adequada ao processo de tomada de decisão gerencial (Beuren, 1993).

O Estado possui a prerrogativa do exercício de determinadas atividades exclusivas, entretanto os órgãos da Administração Pública também executam atos de direito privado, revestidos de características comuns ao mercado (DiPietro, 2001). Ao exercer ati-

vidades públicas que guardam correspondência com o meio privado (advocacia, saúde, alimentação e moradia, por exemplo), a Administração Pública “despreza” a oportunidade de adquirir o bem ou serviço diretamente do mercado (Slomski et al., 2010), seja por questões legais, de segurança ou de estratégia.

Segundo a Resolução CFC n. 1.437 (2013), receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão etc. A receita econômica representa o valor que o cidadão teria que pagar se fosse buscar a satisfação de sua necessidade diretamente no setor privado (Bonacim & Araujo, 2009; Luque et al., 2008; Slomski et al., 2010).

A apuração do resultado econômico pelas organizações do setor público brasileiro promove a evidenciação da eficiência, confrontando os custos diretos e indiretos de execução com a correspondente receita econômica produzida, garantindo informações mais claras à sociedade e aos próprios gestores públicos (Bonacim, Araujo, & Miranda, 2008; Mauss & Souza, 2008; Slomski et al., 2010). Quanto à imputação de custos indiretos, a NBC T 16.11 registra que a Administração deve optar pelo método de alocação com base nas características dos objetos de custeio, na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtê-las. Mauss e Souza (2008) defendem que, no setor público, a imputação dos custos indiretos deve dar-se por meio do método *Activity Based Costing* (ABC). Apesar de críticas (Khoury & Ancelevicz, 2000), o método ABC mostra-se superior aos modelos tradicionais, reduzindo possíveis distorções de imputação dos custos indiretos (Franco et al., 2010; Jones, 2006; Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008; Marques, 1994).

## QUADRO TEÓRICO

As alterações do pensamento contábil em uma sociedade, a institucionalização de novos procedimentos e as possíveis reações dos agentes envolvidos serão analisadas neste trabalho tendo por base os padrões culturais e o quadro das respostas estratégicas.

### Cultura

Os valores aceitos e compartilhados pela sociedade são denominados cultura (Hofstede, 1997, 2001). Segundo Schwartz (1999), os fatores culturais permeiam a vida em sociedade, servindo de fundamento racional às ações dos indivíduos. Os valores culturais permitem entender o comportamento de um grupo em face de variados cenários, tais como o social, o político ou o

econômico (Gray, 1988; Hofstede, 1997, 2001; Nobes & Parker, 2010). Hofstede (1997, 2001) compara o termo cultura a uma coletiva programação mental da sociedade, semelhante a processos que definem as reações mais aceitas em função da experiência acumulada pelos indivíduos ao longo do tempo.

O trabalho de pesquisa desenvolvido por Hofstede permitiu concluir que um mesmo problema pode ter soluções distintas, segundo os valores compartilhados por uma sociedade (Nobes & Parker, 2010). Gray (1988), com base nas dimensões culturais elaboradas por Hofstede (2001), estabeleceu uma relação entre cultura e contabilidade, destacando a ideia de que fatores ambientais externos e internos são capazes de influenciar a sociedade e o pensamento contábil de um país.

A forma de se perceber, aceitar e processar os padrões contabilísticos de um país decorre de fatores culturais presentes em sua sociedade (Chanchani & Willett, 2004; Gray, 1988; Hussein, 1996; Nobes & Parker, 2010; Weffort, 2005). Este trabalho adotará os valores contábeis de uma sociedade estabelecidos por Gray (1988) e expressos em quatro pares de características, contrárias entre si: 1) profissionalismo ou controle estatutário; 2) uniformidade ou flexibilidade; 3) conservadorismo ou otimismo; 4) sigilo ou transparência. Os dados obtidos pela pesquisa de Gray (1988) apontam que, relativamente aos países de influência anglo-americana, na contabilidade brasileira há: 1) menor exercício do julgamento profissional; 2) menor flexibilidade na utilização das normas; 3) maior conservadorismo nas demonstrações e 4) menor transparência na divulgação de resultados (Santos & Calixto, 2010). No mesmo sentido, Radebaugh e Gray (1993, p. 96) registraram que os países latinos tendem a ser mais conservadores e menos transparentes que os países anglo-saxões.

Weffort (2005, p. 157), ao comentar as características propostas por Gray, destaca que países conservadores normalmente são mais propensos ao sigilo das informações contábeis. O conservadorismo, segundo Weffort (2005), expressa-se por mensurações cautelosas de ativos e de receitas, entre outras técnicas contábeis, ao passo que o sigilo respeita à evidenciação de tais medidas.

Dillard, Rigsby e Goodman (2004) acrescentam que a adoção de novas práticas pelas organizações pode ocorrer por pressões em busca de legitimação social. Para complementar o estudo, a próxima seção tratará das possíveis divergências de interesses existentes em um processo de mudança, capazes de alterar o comportamento dos agentes envolvidos.

### Respostas estratégicas

A institucionalização de novas práticas contábeis é um processo cujo resultado dependerá da resposta estratégica dada pe-

las organizações, por meio de seus atores, que pode resumir-se em atitude de apoio ou de rejeição (Dillard, Rigsby, & Goodman, 2004; DiMaggio & Powell, 1983; Oliver, 1991). Além de pressões institucionais existentes, torna-se, assim, importante analisar o comportamento dos atores em um cenário de mudanças organizacionais (Dillard, Rigsby, & Goodman, 2004). Scott (2008) destaca a importância dos trabalhos de Oliver (1991) no estudo da ligação existente entre a teoria institucional (Powell & DiMaggio, 1991) e os agentes envolvidos no processo de institucionalização de mudanças. Oliver (1991) estabeleceu cinco tipos de comportamentos estratégicos dos atores organizacionais diante das diversas pressões institucionais: concordar (obediência, aceitação e imitação); comprometer-se (negociação com interessados); evitar (fuga e dissimulação); desobedecer (contestação e ataque às pressões institucionais) e manipular (modificação de valores e critérios). Este trabalho buscará, também, analisar as respostas estratégicas dos gestores do Comaer perante as alterações de procedimentos contábeis.

## Método de investigação

Com um estudo quantitativo, será investigada a percepção cultural dos gestores quanto às atuais práticas de prestar contas e introdução de novas ferramentas que busquem acompanhar o desempenho de suas atividades, especialmente mediante a apuração do resultado econômico.

## Hipóteses

Para o estudo, foram definidas as seguintes hipóteses:

H<sub>1</sub>: os gestores do serviço de subsistência do Comando da Aeronáutica consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, não sendo favoráveis a sua revisão; e

H<sub>2</sub>: os gestores do serviço de subsistência não consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à DRE para as organizações do Comando da Aeronáutica.

A análise dos dados coletados buscará relacionar as conclusões obtidas para as hipóteses acima com as tendências de respostas estratégicas dos gestores, definidas por Oliver (1991, p. 152). A tendência à atitude de concordância será observada se as duas hipóteses acima forem refutadas, indicando que há consentimento em questionar as práticas atuais e em aceitar a introdução de novas ferramentas contábeis. Por outro lado, a atitude oposta, de discordância, será observada se houver confirmação das duas hipóteses estabelecidas, indicando uma tendência negativa às revisões do modelo em uso e à introdu-

ção de novas práticas. Por fim, se apenas uma das hipóteses se confirmar verdadeira, haverá a intenção de negociar, expressa pela concordância parcial às pressões por mudanças.

A análise permitirá, ainda, verificar duas variáveis referentes aos valores contábeis de uma sociedade, conservadorismo e sigilo, estabelecidas por Gray (1988, p. 13). A eventual confirmação da Hipótese 1 indicará a presença de traços culturais de conservadorismo no conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pelos gestores entrevistados, visto que a revisão do modelo exigiria a utilização de novas técnicas contábeis, alterando, em especial, a metodologia de mensuração da receita (receita econômica). A confirmação da Hipótese 2 indicará pouco interesse dos entrevistados em incorporar uma prática destinada à maior evidência de resultados, caracterizando uma tendência cultural ao maior sigilo.

## Instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário, construído sobre a plataforma eletrônica *Google Docs*. Foram definidas duas variáveis latentes: 1 – a adequabilidade dos modelos atuais e 2 – a aplicabilidade de um novo modelo proposto. Dada a inexistência de um modelo de questionário a ser seguido, para fins de replicação de estudo, foram criadas as questões utilizando-se a teoria disponível, a legislação aplicável, as publicações relacionadas ao tema, a experiência profissional administrativa e militar de um dos autores, bem como o senso comum e a intuição. Em seguida, em busca de melhorias, o questionário foi submetido a testes de coerência (Hill & Hill, 2009) com 11 elementos pertencentes à população a investigar, com reconhecida experiência em atividades de intendência e em contabilidade pública.

O questionário utilizou, predominantemente, perguntas fechadas, com escalas nominais e de avaliação para as respostas. No questionário, devido à facilidade de tratamento estatístico, optou-se por utilizar a escala de avaliação do tipo Likert. O questionário está dividido em três grupos de perguntas, num total de 24. O primeiro grupo de questões, composto por sete perguntas, tem a finalidade de obter a caracterização profissional dos respondentes. O segundo grupo é composto por oito questões, elaboradas com a finalidade de obter a percepção dos gestores quanto à adequabilidade dos seus demonstrativos de prestação de contas diante dos valores atualmente considerados importantes pela sociedade: transparência, desempenho e resultados, entre outros.

O terceiro e último grupo de questões é composto por nove perguntas, criadas para verificar a percepção dos gestores quanto à aplicabilidade da metodologia de apuração do re-



sultado econômico em suas organizações, envolvendo os conceitos de custo de oportunidade, recorrendo, em algumas das questões, a situações hipotéticas.

Cada uma das questões foi construída com um objetivo específico. Devido ao caráter complementar de algumas questões, elas foram agrupadas e selecionadas para teste das hipóteses. As questões 10, 11, 12 e 15 foram selecionadas para testar a Hipótese 1 e as questões 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23, para testar a Hipótese 2 deste trabalho. Esses dois grupos de questões foram submetidos às análises estatística e descritiva. As questões 8, 9, 13 e 14, devido à singularidade de seus objetivos, não foram selecionadas para testar as hipóteses, sendo unicamente objeto de análise descritiva.

## Universo, amostra e tratamento de dados

O universo de pesquisa definido para a aplicação do questionário é composto por 816 oficiais intendentes que trabalham em atividades administrativas no Comaer. Optou-se por uma amostra composta por 105 agentes com reconhecida experiência administrativa na gestão das atividades de subsistência, executadas de maneira descentralizada por mais de 50 unidades operacionais, situadas em todas as regiões administrativas do Brasil. A escolha da atividade de subsistência deve-se à crença de que seja possível comparar a atividade de alimentação entre o setor público e o privado, podendo-se aplicar o conceito de custo de oportunidade.

O trabalho de campo desenvolveu-se pelo envio eletrônico de questionários aos indivíduos definidos pela amostra, entre os dias 24 de fevereiro e 10 de maio de 2012. Após a obtenção de 78 respostas, taxa superior a 74%, optou-se por finalizar o trabalho de campo e dar início à análise dos dados recolhidos. Os dados obtidos foram analisados por meio de tratamento estatístico, utilizando-se o *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 17.0.

## ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS

Esta seção descreverá o tratamento estatístico dado às informações coletadas.

### Descrição dos entrevistados

A maioria dos elementos da amostra obtida é do sexo masculino (75,64%), encontrando-se nas faixas etárias entre 25 e 35 anos (47,44%) e entre 36 e 45 anos (46,15%). Quanto

aos títulos acadêmicos dos respondentes, a maioria (69,23%) possui uma especialização, e nenhum inquirido possuía o grau de doutorado. Quanto ao posto ocupado na hierarquia das Forças Armadas, é possível verificar que o posto de Major apresentou a maior frequência (44,87%) entre os inquiridos. Constata-se que mais da metade dos inquiridos (52,56%) possui entre 16 e 25 anos de experiência de trabalho no setor público.

Analisando o tempo de serviço no setor de subsistência, salienta-se que 34,62% da amostra possuem mais de um e menos de três anos de serviço. Em termos de ampliação de conhecimentos em contabilidade, quase metade da amostra (47,44%) frequentou outras instituições de ensino na área da contabilidade, além da Academia da Força Aérea.

## Características métricas do questionário

Dado que o questionário utilizado foi construído propositadamente para a consecução dos objetivos deste estudo, faz-se necessário analisar as suas propriedades métricas, para garantir maior confiabilidade aos resultados. Estudou-se a validade de construto do questionário por meio de procedimentos de análise fatorial exploratória, bem como o poder discriminativo dos itens e a consistência interna das duas variáveis.

Tal como mencionado, na construção deste questionário, foram definidas duas variáveis latentes: 1 – a adequabilidade dos modelos atuais de prestação de contas e 2 – a aplicabilidade de um novo modelo proposto. Efetuou-se uma análise em componentes principais, com rotação varimax, para testar a unidimensionalidade do conjunto das questões 10, 11, 12 e 15, selecionadas pelos autores para representar a variável adequabilidade. O resultado do teste de Keiser-Meyer-Olkin foi satisfatório, com um valor de 0,59, indicando que o tamanho da amostra é suficiente para a realização dessa análise. Os resultados do teste de esfericidade de Bartlett foram estatisticamente significativos ( $\chi^2(6) = 20,095$ ,  $p < 0,05$ ). Os resultados desses dois testes exploratórios apontam a presença dos requisitos necessários para a realização da análise fatorial.

Na Tabela 1, apresentam-se as saturações fatoriais dos itens no fator, bem como a percentagem de variância dos resultados explicada. Os resultados mostram que o fator subjacente explica uma alta percentagem da variância (40,13%). As saturações fatoriais são elevadas para os itens 10, 11 e 15, sendo largamente superiores ao valor mínimo de 0,30 (Almeida & Freire, 2003). A saturação do item 12 na dimensão em análise, no entanto, é de apenas 0,27, evidenciando uma baixa covariância entre os resultados nesse item e o fator.

**TABELA 1. Resultados da análise fatorial exploratória: escala adequabilidade**

Item	Saturação fatorial
Questão 10	0,77
Questão 11	0,73
Questão 12	0,27
Questão 15	0,64
Eigenvalue	1,605
% de variância explicada	40,13%

Para avaliar a segunda variável latente – aplicabilidade – foram elaborados sete itens, representados pelas questões 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23 do questionário aplicado. Efetuou-se uma segunda análise em componentes principais, novamente com rotação varimax, para testar a unidimensionalidade do conjunto desses sete itens. O resultado do teste de Keiser-Meyer-Olkin foi mais uma vez satisfatório, com um valor de 0,57. Os resultados do teste de esfericidade de Bartlett foram também estatisticamente significativos ( $\chi^2 (21) = 79,69, p < 0,05$ ). Os resultados desses dois testes exploratórios mostram que se encontram cumpridos os requisitos necessários para a realização da análise fatorial. Para calcular as saturações fatoriais dos itens, aplicou-se uma nova análise, extraindo as saturações no fator principal. Na Tabela 2, apresentam-se as saturações fatoriais dos sete itens nesse fator, bem como a percentagem de variância dos resultados explicada.

**TABELA 2. Resultados da análise fatorial exploratória: escala aplicabilidade**

Item	Saturação fatorial
Questão 16	0,53
Questão 17	0,27
Questão 18	0,52
Questão 19	0,43
Questão 21	0,67
Questão 22	0,59
Questão 23	0,75
Eigenvalue	2,161
% de variância explicada	30,87%

Os resultados mostram que um fator principal explica, por si só, uma alta percentagem da variância (30,87%). As satu-

rações fatoriais são elevadas, sendo largamente superiores ao valor mínimo de 0,30 para todos os itens, com exceção do item 17, cuja saturação fatorial é de apenas 0,27.

## Poder discriminativo e consistência interna

No estudo da qualidade dos itens selecionados para teste das hipóteses e das características métricas das duas escalas – adequabilidade e aplicabilidade – consideraram-se os indicadores de poder discriminativo dos itens (correlações item-total corrigido), bem como o estudo da fidelidade dos resultados em cada escala, com base na consistência interna, com recurso ao cálculo do alfa de Cronbach.

**TABELA 3. Consistência interna das escalas**

Escala	Número de itens	Alfa de Cronbach
Adequabilidade	4	0,49
Aplicabilidade	7	0,60

Nos resultados do cálculo do alfa de Cronbach (Tabela 3), o valor para os quatro itens da dimensão adequabilidade é baixo, tendo-se obtido um resultado de 0,49, considerado inaceitável se menor que 0,50 (Bowling, 1998). Na Tabela 4, no entanto, é possível verificar que a eliminação do item 12 aumenta significativamente o valor do alfa de Cronbach, subindo este para 0,55 na escala que trata da adequabilidade. Os valores de correlação item-total da escala corrigido são, na sua maioria, superiores a 0,20, com exceção do item 12, cujo valor é de apenas 0,10.

Diante da baixa saturação do item 12 na análise fatorial (Tabela 1), do baixo indicador de poder discriminativo e do fato de a exclusão desse item aumentar significativamente a consistência interna da escala (Tabela 4), excluiu-se o item 12 para o cálculo da variável adequabilidade. Essa variável foi, então, calculada por meio do somatório dos itens 10, 11 e 15.

Os resultados do cálculo do alfa de Cronbach (Tabela 3) apontam um valor aceitável (0,60) para os sete itens da dimensão aplicabilidade (Bowling, 1998). Na Tabela 5, é possível verificar que nenhum item, se eliminado, aumenta significativamente o valor do alfa de Cronbach. Os valores de correlação item-total da escala corrigido são, na sua maioria, superiores a 0,20, apontando um bom poder discriminativo. Diante dos resultados da análise fatorial, indicadores de poder discriminativo e consistência interna, mantiveram-se os sete itens (16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23) no cálculo da variável aplicabilidade.

TABELA 4. Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala adequabilidade

Item	Frequências (resposta no item)					Correl. item-total corrigida	Alfa de Cronbach se o item for eliminado
	1	2	3	4	5		
Questão 10	2	9	4	19	44	0,381	0,31
Questão 11	3	6	6	29	34	0,362	0,33
Questão 12	0	4	2	15	57	0,101	0,55
Questão 15	0	4	6	28	40	0,302	0,41

TABELA 5. Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala aplicabilidade

Item	Frequências (resposta no item)					Correl. item-total corrigida	Alfa de Cronbach se o item for eliminado
	1	2	3	4	5		
Questão 16	8	6	6	17	41	0,376	0,54
Questão 17	0	0	0	8	70	0,180	0,60
Questão 18	20	16	8	18	16	0,292	0,58
Questão 19	4	9	14	26	25	0,258	0,58
Questão 21	10	15	9	24	20	0,405	0,53
Questão 22	0	3	5	25	45	0,302	0,57
Questão 23	2	8	9	34	25	0,470	0,51

As análises da qualidade dos itens e das características métricas das duas escalas demonstraram uma aceitável consistência do questionário, permitindo que os resultados do estudo sejam apresentados com maior confiabilidade.

controle sobre a execução do orçamento (questão 9), mas também concordam que o desempenho não vem sendo evidenciado, de maneira adequada, pelos demonstrativos contábeis em uso no setor (questões 10 e 11).

## Percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica

Nesta seção, será apresentada a análise dos itens pertencentes aos grupos II e III do questionário aplicado, conjugando as informações estatísticas com os objetivos de cada questão. Em seguida, serão efetuados os testes das hipóteses e a verificação de possíveis diferenças nas percepções dos entrevistados.

### Análise das respostas

Na Tabela 6, são apresentados os resultados da estatística descritiva para o grupo II do questionário, abrangendo as questões de 8 a 15. Em termos médios e de acordo com o conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pela sociedade, os gestores tendem a concordar com o fato de que a contabilidade presta serviço ao cidadão, sendo um importante instrumento de transparência do setor público (questão 8). Os gestores tendem a concordar que os demonstrativos contábeis em uso atendem ao

TABELA 6. Estatística descritiva para os itens 8 a 15

Item	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
Questão 08	78	3	5	4,64	0,581
Questão 09	76	1	5	3,75	0,981
Questão 10	78	1	5	4,21	1,132
Questão 11	78	1	5	4,09	1,083
Questão 12	78	2	5	4,60	0,779
Questão 13	77	1	5	3,81	1,415
Questão 14	76	1	5	3,03	1,275
Questão 15	78	2	5	4,33	0,832

Os respondentes tendem a afirmar que a elaboração dos atuais demonstrativos de prestação de contas não dá relevância aos custos básicos e essenciais do processo produtivo do setor, como é o caso da mão de obra empregada na confecção de alimentos (questão 12).



Os gestores tendem a cumprir prazos e rotinas no tratamento das informações de custos de seus setores, indicando que os dados estão disponíveis, em tempo hábil, para utilização pelo próprio setor de subsistência (questão 13). Os inquiridos consideram que, somente às vezes, recorrem às informações de custos antes de tomar decisões em suas rotinas (questão 14). A análise conjugada das respostas às três últimas questões indica que, apesar da existência de rotina no tratamento das informações de custos (questão 13), os inquiridos mostram-se indiferentes à utilização delas para fins gerenciais (questão 14), influenciados pela baixa exigência dos dados de custos nos demonstrativos contábeis em uso (questão 12).

Os agentes tendem a afirmar que os demonstrativos em uso não prestam informações à sociedade (questão 15), contrariando a função social da contabilidade pública, atestada por grande parte dos inquiridos (questão 8).

Na Tabela 7, são apresentados os resultados da estatística descritiva para os itens de 16 a 23, exceto para o item 20, que será tratado posteriormente.

**TABELA 7. Estatística descritiva para os itens 16 a 23 (com exceção do item 20)**

Item	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
Questão 16	78	1	5	3,99	1,363
Questão 17	78	4	5	4,90	0,305
Questão 18	78	1	5	2,92	1,518
Questão 19	78	1	5	3,76	1,175
Questão 21	78	1	5	3,37	1,387
Questão 22	78	2	5	4,44	0,783
Questão 23	78	1	5	3,92	1,042

Há tendência dos gestores em considerar interessante a comparação dos custos de sua organização com os valores de mercado, para a execução da atividade de limpeza (questão 16). Há forte concordância com a necessidade de se medir o desempenho da atividade pública, afastando a presunção de inutilidade na apuração de custos e resultados de serviços que apresentam continuidade garantida pelo Estado (questão 17, média mais elevada de respostas).

Os gestores tendem a discordar da ideia de comparar os custos de suas próprias atividades com os valores cobrados pelo mercado para o serviço de alimentação (questão 18, média mais baixa de respostas). Curiosamente, o confronto entre as médias de respostas da questão 18 (2,92) e da questão 16 (3,99) permite identificar que a comparação de custos com o

setor privado sofre queda de aceitação ao incluir o cenário de trabalho dos próprios respondentes, indicando uma possível rejeição da DRE em seus setores de trabalho.

Os agentes tendem a concordar com o fato de que a apuração do resultado econômico seja um instrumento capaz de medir os benefícios econômicos gerados à sociedade na execução da atividade pública (questão 19). Cabe nova comparação com a média das respostas à questão 18 (2,92), visto que os inquiridos voltam a considerar útil comparar custos entre o setor público e o privado, caso não fique claro que sua própria atividade esteja envolvida nesse processo.

Os entrevistados concordam com a utilização dos princípios do custo de oportunidade, tendendo a aceitar a contabilização do custo da alternativa desprezada em uma situação prática de suas organizações (questão 21).

Há tendência dos inquiridos em considerar importante conhecer os custos diretos e indiretos das atividades públicas, julgados essenciais à apuração do resultado econômico (questão 22).

Os gestores tendem a compreender o conceito de receita econômica (questão 23), considerando útil a informação gerencial sobre o valor de um serviço público em mercado privado.

As questões 20 e 24 não utilizaram a escala Likert, por isso suas respostas serão analisadas separadamente. A questão 20 teve a finalidade de medir a noção intuitiva do gestor em empregar, ou não, o conceito de custo de oportunidade para fins gerenciais. Boa parte dos inquiridos (71,8%) optou por contabilizar os custos adicionais da opção desprezada. A questão 24 buscou uma reflexão dos respondentes quanto às suas capacidades para o uso do novo demonstrativo. A análise das respostas permite identificar uma distribuição equitativa delas, em que 40 gestores (51,3%) consideram-se capazes de calcular o resultado econômico das atividades do setor de subsistência, ao passo que 38 participantes (48,7%) consideram existir maior complexidade na aplicação do novo demonstrativo de prestação de contas.

As respostas à questão 24 permitiram, ainda, conhecer a percepção de alguns agentes quanto à implantação da DRE nas organizações. O preenchimento dessa parte da questão era facultativo e permitia a seleção de mais de uma opção de resposta. Grande parte dos entrevistados (69,2%) reforçou o fato de que os demonstrativos em uso não possibilitam a apuração de desempenho econômico. Quanto à possibilidade de uma rejeição direta à metodologia do resultado econômico, destaca-se que apenas uma parte (26,9%) dos agentes não considera que a DRE seja capaz de medir o desempenho do setor, e uma parte menos representativa (14,1%) afirma que seria um erro comparar custos internos de bens e serviços públicos com os valo-

res de mercado. Poucos respondentes consideraram que a DRE possa resultar na aplicação de punições (9%) ou na utilização de complexas técnicas contábeis (12,8%).

A próxima seção apresentará os resultados relacionados às duas hipóteses definidas para este trabalho.

### Estudo das hipóteses

Neste estudo, foram realizados os cálculos referentes ao somatório das duas escalas: a) adequabilidade – itens 10, 11 e 15 (Hipótese 1); b) aplicabilidade – itens 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23 (Hipótese 2).

O tipo de medida utilizada implica que, na dimensão adequabilidade, os resultados podem variar entre 3 e 15, enquanto, na dimensão aplicabilidade, estes podem variar entre 7 e 35. Na escala adequabilidade, quanto menor o valor total obtido para cada inquirido, mais adequado este considera o modelo contábil de prestação de contas em uso. Por sua vez, na escala aplicabilidade, quanto menor o valor total obtido para cada inquirido, menos aplicável este considera o novo modelo proposto, representado pela DRE.

Na Tabela 8, são apresentados os indicadores de estatística descritiva para os resultados em cada escala.

TABELA 8. Estatística descritiva para os resultados nas escalas de adequabilidade e de aplicabilidade

Escala	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão	Assimetria		Curtose	
Adequabilidade	78	8	15	12,63	2,23	-0,572	0,272	-0,923	0,538
Aplicabilidade	78	18	35	27,29	4,36	-0,177	0,272	-0,406	0,538

Na escala de adequabilidade, os valores totais dos inquiridos variaram entre 8 e 15. Em média, os inquiridos obtiveram uma pontuação total de 12,63 na escala, valor relativamente próximo do ponto máximo da escala (15). Por conseguinte, dado que o valor médio é elevado, pode concluir-se que os gestores do serviço de subsistência do Comaer não consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, sendo favoráveis à sua revisão, pelo que não se encontra evidência para comprovar a primeira hipótese deste estudo.

Na escala de aplicabilidade, os valores totais dos inquiridos variaram entre 18 e 35. Em média, os inquiridos obtiveram uma pontuação total de 27,29 na escala, valor razoável dado que o ponto máximo da escala é de 35 pontos. Sendo o valor médio elevado, pode concluir-se que os gestores do serviço de subsistência consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à DRE para as organizações do Comaer, pelo que também não se encontra evidência para comprovar a segunda hipótese deste estudo.

Em resumo, com base no presente estudo, verifica-se que as duas hipóteses estabelecidas não foram confirmadas.

Não foram encontradas diferenças estatisticamente significantes nas percepções entre os respondentes com diferentes tempos de serviço público ou de no setor de subsistência, nem mesmo entre os que realizaram formações extras na área de contabilidade.

Quanto aos traços culturais, a análise dos dados quantitativos permitiu, ainda, verificar dois valores contábeis de uma sociedade: o conservadorismo e o sigilo (Gray, 1988, p. 13). As hipóteses deste estudo foram estabelecidas com base em uma sociedade tipicamente conservadora e menos voltada à transparência de resultados, conforme as dimensões estabelecidas por Gray (1988) para os países latinos (Radebaugh & Gray, 1993, p. 96), incluindo o Brasil (Santos & Calixto, 2010). A negação da Hipótese 1 indica, entretanto, um menor traço de conservadorismo no conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pelos gestores entrevistados. A negação da Hipótese 2 indica interesse dos entrevistados em incorporar uma prática destinada à maior evidenciação de resultados, caracterizando tendência à transparência de suas ações.

### Respostas estratégicas e traços culturais

As análises dos itens do questionário, combinadas com a negação das hipóteses estabelecidas, revelaram que, segundo as respostas estratégicas (Oliver, 1991), os agentes entrevistados tendem a apresentar concordância diante das recentes alterações contábeis. Neste estudo, a atitude de concordância traduz-se pelo consentimento em questionar as atuais práticas e modelos de prestar contas e em aplicar os novos conceitos relacionados à DRE.

### CONCLUSÃO

As mais recentes inovações no sistema contábil brasileiro, expressas pela internacionalização de procedimentos e pela adoção de novas técnicas, provocam a institucionalização de rotinas consideradas legítimas pela sociedade do País. Entre as novas práticas introduzidas ao quadro normativo da contabilidade pública no Brasil, este trabalho destacou o surgimento da DRE, explorando a utilização dos conceitos de custo de oportu-

nidade. Em função das respostas estratégicas, este estudo buscou conhecer as percepções dos gestores do Sistema de Subsistência do Comaer quanto ao novo demonstrativo contábil.

Em relação à percepção dos gestores do Comaer, a análise das respostas ao questionário permitiu refutar as hipóteses estabelecidas. Pode-se concluir que as respostas estratégicas dos gestores do Sistema de Subsistência apontam para traços de aceitação da institucionalização de novas rotinas, traduzida pela disposição em questionar o modelo em uso e em aceitar o novo demonstrativo contábil. Percebeu-se, contudo, queda da tendência em aceitar a comparação de custos entre o setor público e o privado, caso estivesse envolvido o próprio ambiente de trabalho dos respondentes.

Adicionalmente, quanto aos valores contábeis de uma sociedade (Gray, 1988), as hipóteses refutadas permitem concluir que os gestores entrevistados demonstram-se menos conservadores e mais propensos à divulgação de resultados, evidenciando uma tendência à alteração do padrão cultural identificado para a sociedade brasileira (Gray, 1988; Radebau-g & Gray, 1993; Santos & Calixto, 2010).

Este estudo mostra-se importante por preencher uma lacuna de estudos acadêmicos voltados à implantação de novas sistemáticas de prestação de contas no Comaer. A pesquisa proporcionou aos inquiridos uma aproximação às novas ideias, despertando-os para a crescente participação da contabilidade na medição de desempenho do setor público.

A investigação sobre a análise e comparabilidade de custos pode, ainda, ocorrer em outras atividades públicas, tais como os serviços de saúde, de educação e de transportes. Com base no questionário construído para este trabalho, poderão ser desenvolvidos novos itens que agreguem ainda maior consistência interna ao instrumento de pesquisa.

## NOTA DOS AUTORES

O questionário utilizado para coleta de dados encontra-se disponível com os autores.

## REFERÊNCIAS

Almeida, L. & Freire, T. (2003). *Metodologia da investigação em psicologia e educação*. Braga: Psiquilibrios Edições.

Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63.

Becker, S. W., Ronen, J., & Sorter, G. H. (1974). Opportunity costs: an experimental approach. *Journal of Accounting Research*, 12(2), 317-329.

Beuren, I. M. (1993). Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *Caderno de Estudos*, (8), 1-12.

Beuren, I. M., & Klann, R. C. (2010). Divergences between the BR GAAP and US GAAP. *Journal of Accounting and Taxation*, 2(2), 31-41.

Bonacim, C. A., & Araujo, A. M. (2009). Valor econômico agregado por hospitais universitários públicos. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 49(4), 419-433.

Bonacim, C. A., Araujo, A. M., & Miranda, C. S. (2008). Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 3(2), 48-67.

Bowling, A. (1998). *Measuring health: a review of quality of life measurement scales*. Buckingham: Open University Press.

Bresser-Pereira, L. C. (1997). Managerial public administration: strategy and structure for a new state. *Journal of Post Keynesian Economics*, 20(1), 7-23.

Bresser-Pereira, L. C. (1998). A reforma do estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova – Revista de Cultura Política*, (45), 49-95.

Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research*, 11(3), 281-306.

Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.

Chanchani, S., & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*, 39(2), 125-154.

Chatterjee, A., Payette, M. J., Demas, C. P., & Finlayson, S. R. (2009). Opportunity cost: a systematic application to surgery. *Surgery*, 146(1), 18-22.

Cheung, A. B. (1997). Understanding public-sector reforms: global trends and diverse agendas. *International Review of Administrative Sciences*, 63(4), 435-457.

Costa, F. L. (2008). Brasil: 200 anos de estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. *RAP-Revista de Administração Pública*, 42(5), 829-874.

*Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967* (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília: Dias, H. L., Gondrige, E. O., Clemente, A., Espejo, M. M., & Voese, S. B. (2009). Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, (5), 373-399.

Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

DiPietro, M. S. (2001). *Direito administrativo* (13a ed.). São Paulo: Atlas.

Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., & Major, M. J. (2010). *Temas de contabilidade de gestão: os custos, os resultados e a informação para a gestão* (3a ed.). Lisboa: Livros Horizonte.

Friedman, L. A., & Neumann, B. R. (1980). The effects of opportunity costs on project investment decisions: a replication and extension. *Journal of Accounting Research*, 18(2), 407-419.

- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2006). *Managerial accounting* (11st ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Haque, M. S. (2000). Significance of accountability under the new approach to public governance. *International Review of Administrative Sciences*, 66(4), 599-617.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2009). *Investigação por questionário* (2a ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Hofstede, G. (1997). *Culturas e organizações: compreender a nossa programação mental*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Hofstede, G. (2001). *Cultures consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations* (2a ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3-4), 433-439.
- Humphrey, C., Miller, P., & Scapens, R. W. (1993). Accountability and accountable management in the U.K. public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(3), 7-29.
- Hussein, M. E. (1996). A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and the Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 95-120.
- Jones, M. (2006). *Management accounting*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2008). *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (8a ed.). Lisboa: Áreas.
- Khoury, C. Y., & Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 40(1), 56-62.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S., & Santos, P. M. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público Brasília*, 59(3), 309-331.
- Marques, J. A. (1994). Sistema de custos com base em atividades: uma evolução das filosofias de produção e de contabilidade. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 34(6), 20-32.
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas.
- Nicholson-Crotty, S., Theobald, N. A., & Nicholson-Crotty, J. (2006). Disparate measures: public managers and performance-measurement strategies. *Public Administration Review*, 66(1), 101-113.
- Nobes, C., & Parker, R. (2010). *Comparative international accounting* (11st ed.). London: Pearson.
- Nobrega, M. (2005). *O futuro chegou: instituições e desenvolvimento no Brasil*. São Paulo: Globo.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Portaria Interministerial n. 945, de 26 de outubro de 2005 (2005). Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.
- Portaria STN n. 184, de 25 de agosto de 2008 (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- Portaria STN n. 665, de 30 de novembro de 2010 (2010). Atualiza os Anexos n. 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.
- Potter, B. (2002). Financial accounting reforms in the Australian public sector: an episode in institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(1), 69-93.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (Eds.). (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (1993). *International accounting and multinational enterprises* (3rd ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Resolução CFC n. 1.437, de 22 de março de 2013 (2013). Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público.
- Santos, E. S., & Calixto, L. (2010). Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. *RAE eletrônica*, 9(1), 1-26.
- Schwartz, S. H. (1999). A theory of cultural values and some implications for work. *Applied Psychology: An International Review*, 48(1), 23-47.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37(5), 427-442.
- Silva, C. A., Morgan, B. F., Cunha, J. R., Moura, J. F., Ribeiro Filho, J. F., & Costa, P. S. (2007). *Custos no setor público*. Brasília: Universidade de Brasília.
- Silva, L. M. (2011). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Camargo, G. B., Amaral Filho, A. C., & Slomski, V. G. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do município de São Paulo. *RAP-Revista de Administração Pública*, 44(4), 933-957.
- Stanton, P., & Stanton, J. (1998). The questionable economics of governmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(2), 191-203.
- Stern, R. J. (2010). United States cost of military force projection in the Persian Gulf, 1976-2007. *Energy Policy*, 38(6), 2816-2825.
- Valente, A. P., & Dumont, L. M. (2003). Controle público e orçamento federal: avaliando o papel do SIAFI. *Informática Pública*, 5(1), 49-64.
- Vera-Muñoz, S. C. (1998). The effects of accounting knowledge and context on the omission of opportunity costs in resource allocation decisions. *The Accounting Review*, 73(1), 47-72.
- Victoravich, L. (2010). When do opportunity costs count? The impact of vagueness, project completion stage, and management accounting experience. *Behavioral Research in Accounting*, 22(1), 85-108.
- Weffort, E. F. (2005). *O Brasil e a harmonização contábil internacional*. São Paulo: Atlas.